

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

MELCHIOR WATHELET

presentate il 28 febbraio 2013 (1)

Causa C-62/12

Galin Kostov

contro

Direktor na Direktsia «Obzhalvane I upravlentie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dall'Administrativen sad – Varna (Bulgaria)]

«Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Nozione di soggetto passivo – Assoggettamento all'IVA di una persona fisica per l'esecuzione di prestazioni occasionali di servizi non attinenti alla sua libera professione di ufficiale giudiziario»

I – Introduzione

1. Il presente procedimento di rinvio pregiudiziale verte sulla nozione di soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») nel regime della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA») (2). Tale procedimento si colloca in un contesto nel quale un ufficiale giudiziario privato ha concluso un contratto di mandato sulla cui base ha acquisito proprietà immobiliari in Bulgaria per conto del mandante, attività che, secondo il giudice del rinvio, non presenta alcuna attinenza con l'esercizio della sua professione.

2. La questione che si pone è se detto ufficiale giudiziario privato debba essere considerato un «soggetto passivo» ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA e debba quindi versare l'IVA sulle operazioni connesse al contratto di mandato.

II – Contesto normativo

A – Diritto dell'Unione

3. Secondo l'articolo 2 della direttiva IVA:

«1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

4. L'articolo 9 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«1. Si considera “soggetto passivo” chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

2. Oltre alle persone di cui al paragrafo 1, si considera soggetto passivo ogni persona che effettui a titolo occasionale la cessione di un mezzo di trasporto nuovo spedito o trasportato a destinazione dell'acquirente dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, fuori dal territorio di uno Stato membro ma nel territorio della Comunità».

5. L'articolo 12, paragrafo 1, della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«Gli Stati membri possono considerare soggetto passivo chiunque effettui, a titolo occasionale, un'operazione relativa alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, e in particolare una delle operazioni seguenti:

a) la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo pertinente;

b) la cessione di un terreno edificabile».

6. L'articolo 14 della medesima direttiva così recita:

«1. Costituisce “cessione di beni” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

2. Oltre all'operazione di cui al paragrafo 1, sono considerate cessione di beni le operazioni seguenti:

(...)

c) il trasferimento di un bene effettuato in virtù di un contratto di commissione per l'acquisto o per la vendita.

(...)».

B – *Diritto bulgaro*

7. L'Administrativen sad – Varna (Tribunale amministrativo di Varna, Bulgaria) si basa sulle seguenti disposizioni della legge in materia di imposta sul valore aggiunto (Zakon za danak varhu dobavena stoynost; in prosieguo: lo «ZDDS»).

8. Secondo l'articolo 2 dello ZDDS:

«Sono soggette all'[IVA]:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso;

(...)».

9. Ai sensi dell'articolo 3 dello ZDDS:

«(1) Si considera soggetto passivo chiunque eserciti, in modo indipendente, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo e dai risultati di detta attività.

(2) Si considerano attività economiche indipendenti le attività di produttore, di commerciante e di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive e agricole, nonché quelle di esercizio di una libera professione, inclusa la professione dell'ufficiale giudiziario privato e del notaio. Costituisce un'attività economica indipendente anche qualsiasi attività svolta a titolo oneroso in maniera sistematica o professionale, compreso lo sfruttamento di beni materiali o immateriali per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità (...)».

10. L'articolo 6, paragrafo 2, punto 4, dello ZDDS definisce la cessione di beni come «la messa a disposizione effettiva di un bene ad una persona che agisce in proprio nome e per conto altrui».

11. Secondo l'articolo 8 dello ZDDS, un servizio ai sensi di detta legge è tutto ciò che ha valore, ma non è né un prodotto, né denaro circolante, né una valuta estera, utilizzati come mezzo di pagamento.

III – Controversia principale e questioni pregiudiziali

12. Il sig. Kostov esercita in Bulgaria la professione di ufficiale giudiziario privato in forma autonoma. Egli è registrato ai fini dell'IVA ai sensi dell'articolo 96, paragrafo 1, dello ZDDS.

13. Il 13 novembre 2008, il sig. Kostov concludeva un contratto di mandato con la società Bon Marin AD (in prosieguo: il «contratto controverso nella causa principale»). In base a tale contratto il sig. Kostov si impegnava in qualità di mandatario della Bon Marin AD a presentare offerte nell'ambito di tre procedure di vendita all'asta di tre immobili parzialmente edificati appartenenti allo Stato in regime di proprietà privata, gestiti dal Ministero della Difesa e aventi una superficie di circa 40 000 m² (3). Nel caso in cui avesse ottenuto l'aggiudicazione degli immobili, egli si impegnava inoltre a trasferire alla Bon Marin AD il diritto di proprietà sui medesimi.

14. Il mandante, la Bon Marin AD, si impegnava a fornire le risorse finanziarie necessarie per gli acquisti previsti dal contratto, ad acquisire i titoli di proprietà sui beni che il sig. Kostov avesse ottenuto in esecuzione del suo mandato e a versargli il compenso pattuito, pari a BGN 50 000 (circa EUR 25 500).

15. Detto compenso veniva corrisposto il giorno stesso della firma del contratto controverso nella causa principale, il quale prevedeva peraltro che il compenso in questione sarebbe restato acquisito dal sig. Kostov nel caso in cui le offerte non fossero andate a buon fine.

16. Nel maggio 2009, il sig. Kostov acquisiva dallo Stato i titoli di proprietà sugli immobili definiti nel contratto di mandato.

17. Il 30 giugno 2009, con il consenso del mandatario, la Bon Marin AD cedeva alla società

Bleyk Siy Kepital EOOD tutti i suoi diritti e obblighi derivanti dal contratto controverso nella causa principale.

18. La controversia in materia di IVA trae origine da un avviso di accertamento rettificativo emesso dall'ispettorato fiscale competente per la città di Varna. Secondo detto avviso, il sig. Kostov aveva percepito il suo compenso di BGN 50 000 in cambio di una prestazione di servizi imponibile ai sensi dell'articolo 12 dello ZDDS da lui effettuata in qualità di soggetto passivo IVA e doveva quindi versare tale imposta su detto importo.

19. A seguito di un ricorso amministrativo, l'avviso di accertamento rettificativo veniva confermato dal Direktor na Direktsia «Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direttore della direzione «Impugnazione e amministrazione dell'esecuzione» per la città di Varna, presso l'Amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle entrate; in prosieguo: la «convenuta nella causa principale»).

20. Il sig. Kostov ha proposto un ricorso contro il suddetto avviso sostenendo che la sua prestazione di servizi era stata effettuata incidentalmente e non presentava alcun nesso con la sua attività economica indipendente di ufficiale giudiziario privato, unica attività per la quale egli era registrato ai fini dell'IVA.

21. In tali circostanze, l'Administrativen sad – Varna ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se una persona fisica, registrata ai fini IVA per l'esercizio dell'attività di ufficiale giudiziario privato, vada considerata come soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva [IVA] per una prestazione svolta occasionalmente e non attinente alla funzione di ufficiale giudiziario privato, e sia debitrice dell'IVA ai sensi dell'articolo 193 della direttiva [IVA]».

IV – Procedimento dinanzi alla Corte

22. La domanda di pronuncia pregiudiziale è stata depositata presso la cancelleria della Corte di giustizia il 7 febbraio 2012. Hanno presentato osservazioni scritte la ricorrente nella causa principale, i governi bulgaro e rumeno e la Commissione europea.

V – Analisi

A – Osservazioni preliminari

23. Mentre sia il giudice del rinvio che la convenuta nella causa principale nonché i governi bulgaro e rumeno sviluppano il loro ragionamento sulla base di un contratto di mandato e di una prestazione di servizi da parte del mandatario, la Commissione ritiene che nella fattispecie si tratti di un contratto di commissione ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della direttiva IVA, dato che, sebbene il sig. Kostov agisse per conto della Bon Marin AD, egli non avrebbe agito in nome di tale società, ma in nome proprio. La presente causa verterebbe dunque su una cessione di beni.

24. Secondo la Commissione sussisterebbero quindi due operazioni, una di commissione-acquisto (acquisto degli immobili da parte del sig. Kostov) e l'altra di commissione-vendita (cessione degli immobili da parte dei coniugi Kostov (4) alla Bleyk Siy Kepital EOOD), di modo che l'assoggettamento all'IVA di tali operazioni dipenderebbe dall'applicazione o meno delle esenzioni relative alle operazioni di cessione di fabbricati o di fondi non edificati previste all'articolo 135, paragrafo 1, lettere j) e k), della direttiva IVA.

25. A tale proposito occorre rammentare che non spetta alla Corte pronunciarsi

sull'interpretazione e sull'applicabilità di disposizioni nazionali o stabilire i fatti rilevanti per la soluzione della controversia nella causa principale. Infatti, la Corte è tenuta a prendere in considerazione, nell'ambito della ripartizione delle competenze tra i giudici dell'Unione europea e i giudici nazionali, il contesto fattuale e normativo nel quale si inserisce la questione pregiudiziale, come definita dal provvedimento di rinvio (5).

26. Spetta dunque al giudice del rinvio, il quale parla chiaramente di mandato nella sua decisione di rinvio, qualificare il contratto controverso. Qualora, sulla base del diritto bulgaro, e in applicazione di detto contratto, il sig. Kostov avesse partecipato alle procedure d'asta in nome proprio e per conto della Bon Marin AD, e si dovesse quindi constatare l'esistenza di un contratto di commissione, il regime IVA applicabile sarebbe quello della cessione di beni, in particolare sotto il profilo degli articoli 14, paragrafo 2, lettera c), e 135, paragrafo 1, lettere j) e k), della direttiva IVA. Dal canto mio, nelle presenti conclusioni svilupperò il mio ragionamento in base alla premessa del giudice del rinvio: l'esistenza di un contratto di mandato e quindi di una prestazione di servizi.

B – *Nel merito*

1. *In via principale*

27. Con la sua questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede se un libero professionista sia soggetto all'IVA solo per le operazioni oggetto delle sue abituali attività economiche oppure anche per qualsiasi altra operazione economica per la quale egli percepisca un compenso, anche nel caso in cui quest'ultima attività venga esercitata solo a titolo meramente occasionale.

a) Se le prestazioni fornite dal sig. Kostov rientrano nell'esercizio di un'«attività economica» ai sensi degli articoli 2 e 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, o unicamente nella sua sfera privata.

28. Secondo la giurisprudenza della Corte, l'assoggettamento all'IVA presuppone un'attività effettuata nell'ambito di un obiettivo imprenditoriale o ad un fine commerciale, contraddistinto in particolare dall'intento di garantire la redditività dei capitali investiti (6).

29. In base alla giurisprudenza indicata, «per attività economica deve dunque intendersi un'attività che può essere esercitata da un'impresa privata in un mercato, organizzata in modo professionale e generalmente caratterizzata dall'intento di generare profitti» (7).

30. Dalla decisione di rinvio risulta che, nella fattispecie della causa principale, il sig. Kostov ha fornito i propri servizi alla Bon Marin AD e alla Bleyk Siy Kapital EOOD, succedutale, in cambio di onorari di importo pari a BGN 50 000. Nulla nel fascicolo indica che il sig. Kostov abbia svolto tale attività per un motivo diverso da quello di generare profitti o che il compenso sia un semplice rimborso delle spese sostenute dal mandatario.

b) Se il sig. Kostov abbia esercitato tale attività in qualità di «soggetto passivo che agisce in quanto tale» (articolo 2 della direttiva IVA), anche se essa non rientra tra le attività abituali della sua professione di ausiliario di giustizia.

31. Dalla decisione di rinvio risulta che, conformemente all'articolo 2 della legge sugli ufficiali giudiziari privati (Zakon za chastnite sadebni izpalniteli), a questi ultimi è affidata dallo Stato l'esecuzione forzata di crediti privati documentati in un titolo esecutivo. Pertanto, stipulando ed eseguendo il contratto controverso, il sig. Kostov non ha agito in qualità di ufficiale giudiziario privato e non ha esercitato prerogative conferitegli dalla legge in relazione a tale attività.

32. Come ha rilevato la Commissione nelle sue osservazioni scritte, il tenore letterale

dell'articolo 9 della direttiva IVA non consente un'interpretazione restrittiva tale da escludere l'assoggettamento ad imposta delle attività esercitate da un soggetto passivo per il solo fatto che esse non corrisponderebbero alla sua attività abituale.

33. Pertanto, un soggetto passivo IVA non è tale esclusivamente per le attività che egli dichiara quali attività abituali, ma per qualsiasi attività retribuita costituente, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA un'«attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi», comprese le attività che non corrispondono alla sua attività abituale.

34. Peraltro, come sottolinea la convenuta nella causa principale, una diversa interpretazione porterebbe alla conseguenza inaccettabile che le persone che esercitano un'attività economica autonoma potrebbero modificare arbitrariamente il loro status ai fini dell'applicazione della direttiva IVA, dichiarandosi a volte soggetti passivi, a volte no, a seconda del collegamento più o meno stretto con l'attività principale.

c) Quale sia l'incidenza, in materia di IVA, del fatto che le prestazioni in questione fossero solo occasionali.

35. Pur senza darne una definizione, vari elementi nella normativa o nella giurisprudenza della Corte indicano che le operazioni «occasional» sono soggette ad uno specifico regime IVA.

36. A tale proposito, per quanto riguarda il testo stesso della direttiva IVA, occorre esaminare con attenzione gli articoli 9 e 12.

37. L'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA, dopo avere definito l'attività economica come «ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate», ne fornisce un esempio secondo cui «[s]i considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

38. Tuttavia, la nozione di «stabilità» utilizzata nell'articolo 9 non può essere intesa nel senso che esclude l'assoggettamento all'IVA delle attività esercitate a titolo occasionale.

39. Siffatta nozione di stabilità viene peraltro utilizzata nella direttiva IVA solo a proposito di uno specifico esempio di attività economica, vale a dire lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale, e si applica non all'attività medesima, bensì agli introiti ricavati da tale attività particolare.

40. L'articolo 12 della direttiva IVA (8), dal canto suo, consente agli Stati membri (e quindi non li obbliga) di considerare soggetto passivo «chiunque effettui, a titolo occasionale, un'operazione relativa alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma», menzionando a titolo meramente esemplificativo («in particolare») la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo pertinente nonché la cessione di un terreno edificabile.

41. Poiché la Repubblica di Bulgaria non si è avvalsa di tale facoltà offerta dall'articolo 12 della direttiva IVA, detta disposizione può essere interpretata in due modi:

– qualora gli Stati membri non si siano avvalsi della facoltà offerta dall'articolo 12, le operazioni relative alle attività di cui all'articolo 9 della direttiva IVA ed effettuate a titolo occasionale non sono soggette all'IVA. Fatta salva la definizione del carattere occasionale di un'attività economica, questo potrebbe essere il caso delle prestazioni di servizi effettuate dal sig. Kostov;

– poiché detto articolo 12 consente agli Stati membri di «considerare soggetto passivo» chiunque effettui, a titolo occasionale, un'operazione relativa alle attività di cui all'articolo 9 della direttiva IVA, ciò può riguardare per definizione solo persone che non siano già soggette all'IVA. Tale facoltà era già prevista dalla direttiva 77/388/CEE (9), il cui articolo 4, paragrafo 3, precisava che gli Stati membri potevano «considerare soggetti passivi anche» (10) chiunque effettuasse a titolo occasionale un'operazione relativa alle attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Tali disposizioni non possono riguardare il sig. Kostov. Dal momento che egli è un soggetto passivo, non occorre fare ricorso all'articolo 12 per poterlo «considerare» tale. Siffatta interpretazione, che ritengo preferibile ed è sostenuta dalla Commissione nelle sue osservazioni scritte (11), mentre le altre parti non fanno riferimento a detto articolo 12, è compatibile con l'ambito di applicazione molto ampio che il legislatore dell'Unione ha inteso attribuire all'IVA e con un'altra presa di posizione della Commissione secondo cui si presume che un soggetto passivo IVA sia tale per tutte le sue attività economiche, tranne per quelle rientranti nella sfera delle sue attività private, circostanza che spetterebbe all'interessato dimostrare.

42. Occorre richiamare l'attenzione anche sulla giurisprudenza della Corte: citerò le sentenze Enkler, S?aby e a. e R?dlihs (12).

43. Nella causa che ha dato luogo alla sentenza Enkler, citata, la sig.ra Enkler aveva chiesto di essere assoggettata ad IVA per detrarre tale imposta sull'acquisto di un autocaravan che essa aveva tuttavia utilizzato quasi esclusivamente a fini privati, mentre il noleggio a terzi rappresentava solo 18 giorni su tre esercizi fiscali e meno del 15% dei chilometri percorsi.

44. A prima vista, il punto 20 della citata sentenza Enkler, (pronunciata in vigenza della sesta direttiva ma sulla base di disposizioni che non sono state praticamente modificate, in ogni caso non nel merito, dalla direttiva IVA (13)), mi sembra fornire una risposta chiara indicando che «[s]i deve rilevare subito come dal raffronto dell'art. 4, n. 2 [divenuto articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA], con l'art. 4, n. 3 [divenuto articolo 12 della direttiva IVA], della sesta direttiva risulti che la nozione di attività economica figurante sia nella prima sia nella seconda frase dell'art. 4, n. 2, non riguarda attività esercitate occasionalmente».

45. Tuttavia, nel prosieguo di questa stessa sentenza, la Corte non ha più utilizzato la nozione di attività occasionali per rispondere alla questione del giudice del rinvio, in quanto la controversia verteva piuttosto sulla differenza tra un'attività esercitata in qualità di imprenditore ed un'attività di carattere puramente privato (punti 16, 17 e 18 di detta sentenza).

46. In tale contesto, occorre sottolineare che la Corte non si è pronunciata essa stessa sul carattere di «attività economica», ai sensi della direttiva IVA, delle operazioni effettuate dalla sig.ra Enkler, rilevando, al fine di risolvere tale questione, che si doveva tenere conto di vari elementi, tra i quali la natura del bene considerato, il collegamento con le attività economiche abituali, la durata delle attività, l'entità della clientela o l'importo degli introiti (punti 24-29 di tale sentenza).

47. La causa S?aby e a. citata, verteva sull'eventuale assoggettamento all'IVA della vendita, dopo la conversione in terreno edificabile a seguito di una modifica urbanistica, di un terreno agricolo acquistato in esenzione dall'IVA da un operatore agricolo.

48. Esaminando l'ipotesi in cui lo Stato membro in questione (nella fattispecie la Repubblica di Polonia) non si fosse avvalso della facoltà offerta dall'articolo 12 della direttiva IVA per assoggettare ad imposta le persone che effettuavano un'operazione a titolo occasionale, la Corte ha nuovamente valutato il «complesso delle circostanze» (14) della causa per qualificare la vendita del terreno in questione come semplice esercizio del diritto di proprietà da parte del suo titolare, che agiva quindi a titolo privato, o come attività economica esercitata da un soggetto passivo, senza più utilizzare l'espressione «attività occasionale».

49. Più specificamente, la Corte (punti 37 e 38 di detta sentenza) indica che il numero e l'ampiezza delle operazioni non sono di per sé determinanti. A tal riguardo, va sottolineato che nella causa che ha dato luogo alla sentenza S?aby e a., citata, si trattava della vendita di un unico terreno, la cui qualificazione ai fini dell'IVA può però variare in funzione delle circostanze.

50. Infatti, al punto 50 di detta sentenza, la Corte precisa che «[u]na persona fisica che ha esercitato un'attività agricola su un fondo rustico riconvertito, in seguito ad una modifica dei piani regolatori locali sopravvenuta per cause indipendenti dalla volontà di questa persona, in terreno destinato alla costruzione non può essere ritenuta soggetta all'IVA ai sensi degli art[icoli] 9, [paragrafo] 1, e 12, [paragrafo] 1, della direttiva IVA, quando essa intraprende di vendere il suddetto fondo rustico, se tali vendite si iscrivono nell'ambito della gestione del patrimonio privato della persona stessa» (15).

51. Per contro, secondo la Corte (16), le operazioni in questione diventano imponibili ai fini dell'IVA se risulta che la persona considerata intraprende, ai fini della loro realizzazione, «iniziative attive di commercializzazione» mobilitando «mezzi simili a quelli dispiegati per un'attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi ai sensi dell'art[icolo] 9, [paragrafo] 1, secondo comma, della direttiva IVA».

52. Nella sentenza R?dlihs, citata, nell'ambito dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA, la Corte ha distinto il caso in cui un singolo abbia utilizzato un bene in modo tale da far qualificare come «attività economica» la sua attività, vale a dire, di regola, quando il bene di cui trattasi si presti ad uno sfruttamento esclusivamente economico, dal caso in cui il bene può, per sua natura, essere utilizzato a fini sia economici sia privati (17). Senza utilizzare la nozione di «attività occasionale» ai fini di tale distinzione, la Corte ha dichiarato che qualora, nel secondo caso, l'interessato intraprenda iniziative attive di gestione mobilitando mezzi analoghi a quelli dispiegati per un'attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi, l'attività di cui trattasi dev'essere qualificata come «attività economica» ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA (18).

53. Da quanto precede risulta che, come rileva la Commissione, la direttiva IVA non prevede in materia di assoggettamento alcuna eccezione per le attività occasionali esercitate da soggetti passivi se le medesime non rientrano nella sfera delle loro attività private o non vengono svolte nell'ambito dell'amministrazione del loro patrimonio privato.

54. Un'esclusione di principio dell'assoggettamento all'IVA delle attività occasionali esercitate da un soggetto passivo potrebbe peraltro mettere a rischio i principi di neutralità e di parità di trattamento delle operazioni economiche, i quali esigono che i contribuenti siano soggetti all'IVA allo stesso modo per le medesime attività (19). D'altro canto, secondo costante giurisprudenza, come ho sottolineato al paragrafo 41 supra, la direttiva IVA attribuisce un ambito di applicazione

molto ampio all'IVA, comprendente tutte le attività economiche di produttore, di commerciante o di fornitore di servizi (20).

55. Di conseguenza, operazioni come quelle effettuate dal sig. Kostov devono essere assoggettate all'IVA.

2. In via subordinata

56. In via subordinata, qualora la Corte consideri che, in linea di principio, le operazioni occasionali effettuate sia da persone non soggette all'imposta che da soggetti passivi non siano imponibili ai fini dell'IVA, salvo il ricorso all'articolo 12, occorrerebbe individuare i criteri di cui il giudice del rinvio dovrebbe tenere conto per qualificare in tal modo le operazioni di cui trattasi.

57. In base ai criteri adottati nelle citate sentenze Enkler, S?aby e a. e R?dlihs, ritengo che nella presente causa si debba tenere conto, in particolare, dei seguenti elementi:

- sebbene il giudice del rinvio ritenga le operazioni controverse nella causa principale «non attinenti» alle attività di ufficiale giudiziario privato del sig. Kostov, si deve comunque rilevare, come hanno sottolineato la convenuta nella causa principale ed il governo bulgaro, che esse non sono del tutto estranee alla formazione e alle qualifiche professionali dell'interessato né al rapporto di fiducia che deve esistere tra un operatore economico ed un mandatario incaricato di realizzare acquisizioni immobiliari;
- come nella causa S?aby e a., citata, il fatto che sia in discussione un solo contratto non è decisivo;
- si deve rilevare che le controparti contrattuali del sig. Kostov sono società, che i fabbricati acquistati hanno probabilmente una destinazione d'uso industriale o commerciale e non sono irrilevanti sotto il profilo economico, come non lo è il compenso del sig. Kostov, che dovrebbe essere confrontato con gli altri redditi professionali (a tal riguardo, la Commissione rileva nelle sue osservazioni che gli onorari pari all'importo di BGN 50 000, pagati al sig. Kostov, corrispondono a vari anni di stipendio medio in Bulgaria (21)); e
- il contratto controverso nella causa principale consentiva al sig. Kostov di percepire il suo compenso indipendentemente dall'esito delle procedure di vendita all'asta.

58. Spetterà al giudice nazionale individuare tutti gli elementi rilevanti nella fattispecie di cui alla causa principale e procedere ad una valutazione complessiva, al fine di stabilire se le attività in questione avessero o meno carattere occasionale.

VI – Conclusione

59. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere alla questione pregiudiziale proposta dall'Administrativen sad – Varna nel seguente modo:

– In via principale

Una persona fisica registrata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per l'esercizio dell'attività di ufficiale giudiziario privato deve essere considerata un soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, e pertanto obbligata a versare l'imposta sul valore aggiunto relativa a una prestazione di servizi svolta occasionalmente e non attinente alle sue attività di ufficiale giudiziario privato.

– In via subordinata

Per stabilire se una persona fisica registrata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per l'esercizio dell'attività di ufficiale giudiziario privato possa sottrarsi all'obbligo di versare l'imposta sul valore aggiunto relativa a una prestazione di servizi, in quanto tale prestazione verrebbe effettuata occasionalmente e non sarebbe attinente alle sue attività abituali, il giudice del rinvio deve valutare il complesso delle circostanze del caso di specie e in particolare, senza che alcuno di tali elementi sia di per sé decisivo:

- la natura e la destinazione dei beni oggetto delle operazioni;
- il nesso tra le operazioni e la professione della persona di cui trattasi e, nel caso in cui esse non corrispondano alle sue specifiche attività, il loro eventuale collegamento con la formazione e le qualifiche professionali dell'interessato che possano risultare determinanti per creare il rapporto di fiducia necessario per realizzare le operazioni in questione;
- l'entità ed il tipo di clientela;
- l'ampiezza delle operazioni, e
- le condizioni cui sono subordinati i compensi ed il loro importo.

1 – Lingua originale: il francese.

2 – GU L 347, pag. 1.

3 – Il primo terreno copre una superficie di 12 387 m² e comprende sette fabbricati con una superficie totale di 2 314 m². Il secondo terreno copre una superficie di 12 471 m² e comprende sei fabbricati (cinque depositi e un'officina di riparazione) con una superficie totale di 3 843 m². Il terzo terreno copre una superficie di 15 186 m² e comprende quattro depositi con una superficie totale di 6 147 m².

4 – Atteso che, come indicato dal giudice del rinvio, gli immobili sarebbero rientrati nella comunione dei beni costituita dai coniugi Kostov conformemente all'articolo 19, paragrafo 1, del codice di diritto familiare.

5 – V. sentenze del 13 novembre 2003, Neri (C-153/02, Racc. pag. I-13555, punti 34 e 35), e del 29 aprile 2004, Orfanopoulos e Oliveri (C-482/01 e C-493/01, Racc. pag. I-5257, punto 42).

6 – Sentenza del 14 novembre 2000, Floridienne e Berginvest (C-142/99, Racc. pag. I-9567, punto 28).

7 – V., in tal senso, paragrafo 10 delle conclusioni dell'avvocato generale Maduro nella causa BBL (sentenza del 21 ottobre 2004, C-8/03, pag. I-10157). V. anche paragrafo 19 delle conclusioni dell'avvocato generale Lenz nella causa Wellcome Trust (sentenza del 20 giugno 1996, C-155/94, Racc. pag. I-3013).

8 – A differenza dell'articolo 9, paragrafo 2, della direttiva IVA, che *obbliga* a considerare soggetto passivo «ogni persona che effettui a titolo occasionale la cessione di un mezzo di trasporto nuovo spedito o trasportato a destinazione dell'acquirente dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, fuori dal territorio di uno Stato membro ma nel territorio della Comunità».

9 – Direttiva del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni

degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

10 – Il corsivo è mio.

11 – V. Terra e Kajus, *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT* (IBFD 2011) vol. 1, pag. 373.

12 – Sentenze del 26 settembre 1996, Enkler (C-230/94, Racc. pag. I-4517); del 15 settembre 2011, S?aby e a. (C-180/10 e C-181/10, Racc. pag. I-8461), nonché del 19 luglio 2012, R?dlihs (C-263/11).

13 – Sentenza R?dlihs, cit. (punto 23).

14 – Sentenza S?aby e a., cit. (punto 38).

15 – Ibidem (punto 50).

16 – Ibidem (punto 51).

17 – V. sentenza R?dlihs, cit. (punti 34 e 35).

18 – Ibidem (punto 36).

19 – Fatta salva la verifica delle attività economiche delle società mandanti, che risultano avere acquisito immobili a destinazione essenzialmente industriale o commerciale, le loro attività non dovrebbero ricevere un trattamento diverso, sotto il profilo della direttiva IVA, a seconda che siano esercitate con l'ausilio di professionisti del settore o di non professionisti.

20 – Sentenza del 28 gennaio 2010, Eulitz (C-473/08, Racc. pag. I-907, punto 24).

21 – Secondo l'Istituto nazionale di statistica bulgaro, nel terzo trimestre del 2012 lo stipendio medio in Bulgaria ammontava a BGN 754 (circa EUR 385).